

**Audience publique du 21 décembre 2005**

Recours formé par Monsieur ... et  
son épouse Madame ..., ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 19773 du rôle et déposée le 6 mai 2005 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., et son épouse Madame ..., les deux demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 22 février 2005 déclarant irrecevable la réclamation introduite pour leur compte contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1999, émis le 31 juillet 2003 à leur encontre ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 6 octobre 2005 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ..., assisté de Monsieur Marc MAYER, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

---

En date du 31 juillet 2003, le bureau d'imposition Luxembourg 3 de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à l'égard de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., ci-après dénommés les « *consorts ...* », le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1999.

Par courrier daté au 14 octobre 2003, le conseil fiscal des consorts ..., Monsieur Marc MAYER, demeurant à L-1150 Luxembourg, 203, route d'Arlon, introduisit une lettre de réclamation devant le bureau d'imposition Luxembourg 3 à l'encontre de ce bulletin d'impôt du 31 juillet 2003.

Par courrier du 19 août 2004, le secrétaire de la division du contentieux de la direction des Contributions invita Monsieur Marc MAYER à justifier de son pouvoir d'agir « *en versant au dossier la procuration qui établit votre mandat exprès et spécial pour l'instance introduite, étant entendu qu'une société est inhabile à postuler devant une juridiction des impôts ou devant le directeur des contributions* ».

Il ressort des pièces du dossier qu'une procuration datée au 2 septembre 2004 fut versée le 29 septembre 2004, signée par les consorts ... et rédigée en les termes suivants :

*« PROCURATION*

*Concerne : Nomination d'un mandataire  
Détermination de l'impôt sur le revenu de l'année 1999 – lettre du  
14.10.2003  
Matricule 1938 0103 217*

*Monsieur,*

*Par la présente, nous donnons procuration exprès et spécial à la Fiduciaire des Classes Moyennes, ayant son siège social à 203, route d'Arlon à Luxembourg, représentée par Monsieur Jean Weisgerber ou Marc Mayer, d'agir en notre nom dans l'affaire mentionnée ci-dessus.*

*Cette procuration n'est pas limitée dans le temps ».*

Suivant décision du 22 février 2005, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », écarta la réclamation du 14 octobre 2003 comme irrecevable aux motifs énoncés comme suit :

*« (...) Considérant qu'en droit luxembourgeois, pour pouvoir exercer l'action d'autrui, il faut justifier en toutes matières d'un mandat ad litem exprès et spécial aux fins de l'instance introduite (jurisprudence constante : C.E. du 14.1.1986, no 6514 du rôle ; trib. adm. du 16.6.1999, no 10724 du rôle, confirmé par Cour adm. du 21.12.1999, no 11382C du rôle) ;*

*Considérant que faute de procuration jointe à la requête, le requérant a été invité par lettre du 19 août 2004 à justifier de son pouvoir d'agir en versant au dossier la procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite ;*

*Considérant qu'un mandat, daté au 2 septembre 2004 a été remis au secrétariat de la division du contentieux des contributions directes le 29 septembre 2004 ;*

*qu'en conséquence l'existence d'un mandat ad litem répondant aux conditions légales à l'époque où la requête a été introduite n'a pas été établie ;*

*qu'il s'ensuit que le recours doit être déclaré irrecevable (Conseil d'Etat, arrêt du 14.01.1986, n° 6514) ».*

Par requête déposée le 6 mai 2005, les consorts ... ont introduit à l'encontre de cette décision directoriale du 22 février 2005 un recours en réformation.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* »,

et de l'article 8 (3) de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant tranché les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'imposition. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit par les consorts ....

Le recours est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de leur recours, les consorts ... estiment que ce serait à tort que le directeur a considéré leur requête du 14 octobre 2003 comme irrecevable « *en se basant sur le fait qu'une procuration n'avait pas été établie* ».

Dans ce contexte, ils soutiennent que la procuration remise au service du contentieux de la direction des Contributions le 29 septembre 2004, bien que datée au 2 septembre 2004, confirmerait que ce serait sur base d'un mandat exprès reçu de leur part que Monsieur Marc MAYER, administrateur-délégué de la Fiduciaire des Classes moyennes, a introduit la requête du 14 octobre 2003, postérieurement à la réception en date du 31 juillet 2003 du bulletin de l'impôt sur le revenu 1999.

Partant, les consorts ... sollicitent la réformation de la décision du directeur du 22 février 2005 « *en disant notre réclamation recevable et en renvoyant le dossier en continuation de cause devant le directeur* ».

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement estime que le mandat conféré à Monsieur Marc MAYER par la procuration litigieuse du 2 septembre 2004 ne vaudrait que pour l'avenir et ne couvrirait nullement la requête introduite antérieurement. Pour le surplus, le réexamen intégral déclenché par une réclamation conformément au paragraphe 243 AO s'opposerait à ce que « *le mandat de réclamer soit établi avec effet rétroactif devant le tribunal administratif seulement* ».

Le paragraphe 238 AO, qui prévoit notamment que le destinataire d'un bulletin de l'impôt est autorisé à introduire une réclamation contre celui-ci, dispose que ce destinataire du bulletin de l'impôt peut se faire représenter conformément au paragraphe 102 (2) AO, ce paragraphe disposant par ailleurs que les règles du droit civil sont applicables en droit fiscal quant à la capacité d'agir des personnes privées. Ce paragraphe renvoie donc aux règles du code civil sur le mandat en l'absence de dispositions spécifiques dans l'AO.

L'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue, le cas échéant, *in pejus*, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé. Une procuration afférente doit dès lors être expresse et spéciale et renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise (cf. trib. adm. 8 mai 2000, n° 11431 du rôle, Pas. adm. 2005, V° Impôts, n° 356 et autres références y citées).

En l'espèce, il découle des éléments incontestés en cause que le conseil fiscal des conjoints ..., Monsieur Marc MAYER, a certes introduit la réclamation du 14 octobre 2003 en affirmant agir pour son client, mais qu'il n'a point soumis avec ladite réclamation un document écrit qui prouverait l'existence d'un tel mandat de la part des demandeurs pour l'introduction d'une réclamation devant le directeur contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1999. Le directeur était partant en droit, sur base du paragraphe 254 (2) AO, suivant lequel « *Bevollmächtigte und gesetzliche Vertreter haben sich auf Verlangen als solche auszuweisen* », d'inviter l'auteur de la réclamation à produire devant lui une procuration documentant qu'à la date de l'introduction de la réclamation, en l'occurrence le 14 octobre 2003, le signataire de celle-ci était investi d'un mandat valable.

D'après les éléments du dossier administratif, le directeur a usé de cette prérogative en adressant le 19 août 2004 un courrier à Monsieur MAYER invitant ce dernier à lui soumettre son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite. Or, la procuration du 2 septembre 2004, remise le 29 septembre 2004, ne certifie pas l'existence d'un mandat à la date du 14 octobre 2003, mais certifie seulement l'existence d'un mandat exprès et spécial non limité dans le temps pour l'avenir tel que cela ressort de la terminologie employée et notamment des mots « *par la présente* ».

S'il est vrai que le contribuable est en droit de produire matériellement une procuration, même suite à la demande du directeur en vue de la soumission d'une preuve écrite du mandat dans le chef de celui qui introduit une réclamation, il n'en reste pas moins que ce mandat doit avoir existé dès l'introduction de la réclamation auprès du directeur et cette antériorité au dépôt de la réclamation doit ressortir clairement du libellé de la procuration émanant du contribuable concerné, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

A défaut de la preuve de l'existence d'un mandat conféré par les demandeurs à Monsieur MAYER au moment de l'introduction par ce dernier de la réclamation en cause en date du 14 octobre 2003, c'est dès lors à bon droit que le directeur a déclaré ladite réclamation irrecevable faute de qualité.

Il s'ensuit que le recours est à déclarer non fondé.

#### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié et en déboute ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par:

M. Schroeder, premier juge,  
M. Spielmann, juge,  
Mme Gillardin, juge,

et lu à l'audience publique du 21 décembre 2005 par le premier juge en présence de  
M. Legille, greffier.

Legille

Schroeder